

ผลงาน เรื่อง แนวทางการตรวจสอบบัญชีธุรกิจแปรรูปโคขุน กรณีศึกษาสหกรณ์ในพื้นที่สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 5 และสหกรณ์ในพื้นที่จังหวัดมุกดาหารและจังหวัดนครปฐม

โดย นายภาสกร เลาหวนิช

ผลงานแนวทางการตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ที่ดำเนินธุรกิจแปรรูปโคขุนเป็นการศึกษาค้นคว้าและรวบรวมข้อมูลความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับการแปรรูปโคขุน ความรู้ทั่วไปเกี่ยวกับสหกรณ์ที่ดำเนินธุรกิจแปรรูปโคขุน ความรู้เกี่ยวกับการบัญชีต้นทุนการผลิต มาตรฐานการบัญชีและมาตรฐานการสอบบัญชีที่เกี่ยวข้อง กฎหมาย ระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ และงานวิจัยที่เกี่ยวข้องกับการแปรรูปโคขุน และเพื่อให้ได้มาซึ่งความเข้าใจในธุรกิจที่ตรวจสอบผู้ศึกษาได้ลงพื้นที่ศึกษาข้อมูลการปฏิบัติงานของสหกรณ์ที่แปรรูปโคขุนในพื้นที่สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 5 และสหกรณ์ในพื้นที่จังหวัดมุกดาหารและจังหวัดนครปฐม โดยการรวบรวมข้อมูลจากเอกสารหลักฐานและการวิเคราะห์ข้อมูล ณ ที่ทำการของสหกรณ์ที่ดำเนินธุรกิจแปรรูปโคขุน 3 แห่ง เข้าสัมภาษณ์และสังเกตการณ์การปฏิบัติงานเจ้าหน้าที่ สัมภาษณ์ผู้สอบบัญชีและศึกษากระดาษทำการใช้ข้อมูลสหกรณ์ที่เป็นกรณีศึกษาเพื่อเสนอแนะแนวทางการตรวจสอบบัญชีธุรกิจแปรรูปโคขุน ดังนี้

### ผลการศึกษา

#### 1. การศึกษาข้อมูลการดำเนินธุรกิจแปรรูปโคขุนของสหกรณ์

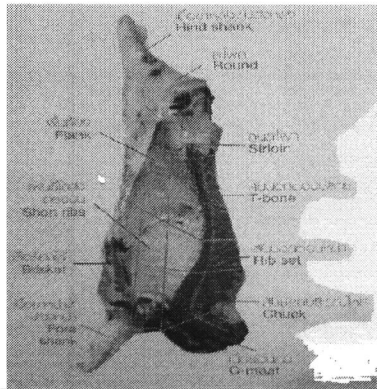

1.1 สรุปขั้นตอนการชำแหละโคขุนและการควบคุมภายในที่จำเป็นในการดำเนินธุรกิจแปรรูปโคขุน




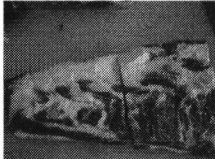
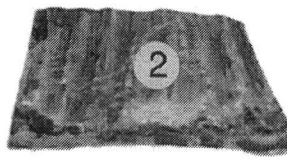
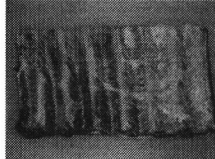
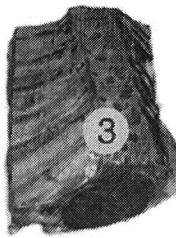

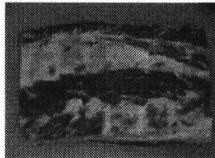
ขั้นตอน	การควบคุมภายในที่จำเป็น
1. คัดโคเข้าชำแหละ	1. มีการกำหนดระเบียบเกี่ยวกับการคัดโค โดยคัดจากโคที่ขึ้นทะเบียนการขุนกับสหกรณ์เท่านั้น 2. มีการอนุมัติก่อนการคัดโคและบันทึกข้อมูลด้วยโปรแกรมคอมพิวเตอร์สำเร็จรูป 3. มีการจัดทำตารางคัดโค 4. เอกสารประกอบการคัดโคครบถ้วน
2. การชำแหละโคเป็น (มีกำหนดไว้ทุกสหกรณ์ )	1. มีการแบ่งแยกหน้าที่การชำแหละและการขายออกจากกันชัดเจน 2. มีการเปรียบเทียบข้อมูลน้ำหนักโคเป็นกับน้ำหนักซากหาสิ่งสูญเสียน้ำหนัก 3. ก่อนชำแหละมีการขออนุญาตจากหน่วยงานที่เกี่ยวข้อง 4. คำนวณน้ำหนักซากโคด้วยโปรแกรมคอมพิวเตอร์สำเร็จรูป 5. เอกสารประกอบการชำแหละครบถ้วน
3. การกำหนดราคาซื้อขายซากโค	1. มีการกำหนดระเบียบเกี่ยวกับราคาซื้อขายซากโค 2. คำนวณราคาซื้อขายด้วยโปรแกรมคอมพิวเตอร์สำเร็จรูป 3. เอกสารประกอบการคำนวณครบถ้วน


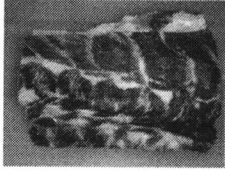










ขั้นตอน	การควบคุมภายในที่จำเป็น
4. การจ่ายค่าซากโค	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. มีการกำหนดระเบียบเกี่ยวกับการจ่ายค่าซากโค</li> <li>2. คำนวณราคาจ่ายค่าซากด้วยโปรแกรมคอมพิวเตอร์สำเร็จรูป</li> <li>3. เอกสารประกอบการคำนวณครบถ้วน</li> </ol>
5. การเบิกซากโคเย็นเพื่อขายและตัดแต่ง	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. มีการแบ่งแยกหน้าที่การตัดแต่งและการขายออกจากกันชัดเจน</li> <li>2. มีกำหนดมาตรฐานการตัดแต่ง</li> <li>3. คำนวณน้ำหนักเนื้อตัดแต่งแต่ละชิ้นด้วยโปรแกรมคอมพิวเตอร์สำเร็จรูป</li> <li>4. เอกสารประกอบการตัดแต่งครบถ้วน</li> </ol>
6. การบันทึกบัญชีเกี่ยวกับการแปรรูปโค	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. มีการแบ่งแยกหน้าที่การตัดแต่งและการบัญชีออกจากกันชัดเจน</li> <li>2. มีอนุมัติข้อมูลรายการแปรรูปและตรวจสอบรายการความครบถ้วนสมบูรณ์ของเอกสารก่อนการบันทึกบัญชี</li> <li>3. บันทึกบัญชีรายการธุรกิจแปรรูปด้วยโปรแกรมคอมพิวเตอร์สำเร็จรูป</li> <li>4. มีการจัดทำทะเบียนคุมสินค้า</li> <li>5. เอกสารประกอบการตัดแต่งครบถ้วน</li> </ol>

### 1.2 ข้อมูลการชำแหละและการตัดแต่ง



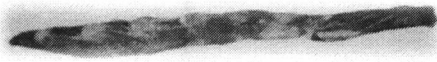
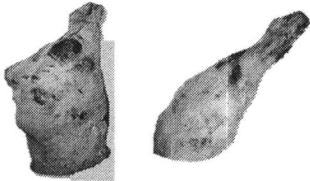

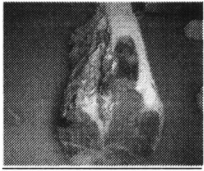
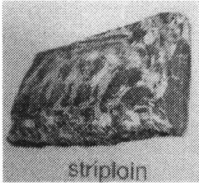
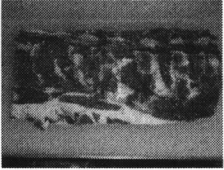
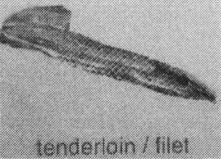



การศึกษาข้อมูลจากบันทึกการตัดแต่งซากของทั้ง 3 สหกรณ์พบว่า มีทั้งความเหมือนและความแตกต่างในการเรียกชื่อชิ้นเนื้อบางส่วน ที่เหมือนกันคือสหกรณ์ 1 และสหกรณ์ 2 ส่วนสหกรณ์ 3 จะแตกต่างบ้างในบางรายการ ดังนั้นเพื่อให้เห็นความชัดเจนในการศึกษาข้อมูลการตัดแต่งที่จัดเก็บ จึงทำการเปรียบเทียบชิ้นส่วนต่างเป็นข้อมูลภาพ ดังต่อไปนี้

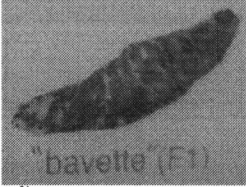
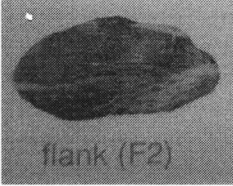

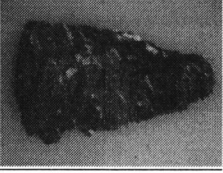
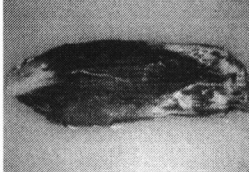







สหกรณ์ 1 และสหกรณ์ 2	สหกรณ์ 3
ซากเย็น carcass 	ซากเย็น chilled carcass 
<b>ขาหน้า fore quarter</b>	


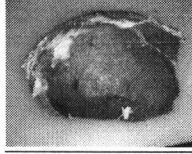

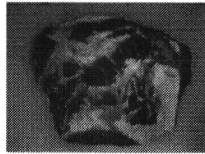


สหกรณ์ 1 และสหกรณ์ 2	สหกรณ์ 3
	
<p>ส่วนซี่โครงติดลำตัว</p> 	
<p>1. ยอดดอก (brisket) / เนื้อเสีร่องไห้ (D4)</p>  <p>1. brisket</p>	<p>1. เสีร่องไห้ Brisket</p> 
<p>2. เนื้อซี่โครง(short ribs) / (D5)</p>  <p>2. short ribs</p>	<p>2. เนื้อซี่โครง (A short Rib)</p> 
<p>3. เนื้อสันกลาง(rib set) / (A3)</p>  <p>3. rib set</p>	<p>3. เนื้อสันกลางติดกระดูก(rib set)</p>  <p>เนื้อสันถอดกระดูก (rib eye)</p> 
<p>4. เนื้อสันคอ(chuck) / เนื้อสันหน้า (C1)</p>	<p>4. เนื้อสันคอ(chuck)</p>

สทกรณ 1 และสทกรณ 2		สทกรณ 3
 4. chuck		
5. เนื้อแดงส่วนคอ(G-meat)	5.เนื้อย่าง (G)	-
 5. G meat		
<b>ต้นขาและขาหน้า</b> 		
1.น่องหน้า (fore shank)	1.น่อง/ขาตาย (D1)	1.เนื้อน่องลาย
 9. fore shank		
2.น่องแก้ว (silver shank)	2.น่องแก้ว (D11)	2.น่องแก้ว (silver shank)
 10. silver shank		
3.เนื้อตะพาน (bolar blade)	3.ตะพาน (C23)	3.เนื้อรักบี้
 8. "macreuse"		
4.เนื้อปิ่นแหลม หรือสันในเทียม (chuck tender)	4.-	4.ปลาช่อน
 7. "jumeau"		
5.เนื้อใบพาย (oster blade)	5.ปาล์เลอะฮง (C4)	5.เนื้อใบพาย



สทกรณ์ 1 และสทกรณ์ 2		สทกรณ์ 3
 <p>6. "paleron"</p>		
6.เนื้อหางวาว (hampe)	6.หางวาว (F5)	6. ไม่มี
		
<p>ขาหลัง hind quarter และ ขาหลังสัน round</p> 		
<p>1.เนื้อสันหลัง (T-bone)</p>  <p>T- bone (A1)</p>	<p>1.ที-โบน</p> 	
<p>1.1 เนื้อสันนอก(striploin)</p>  <p>striploin</p>	<p>1.เนื้อสันนอก</p> 	
<p>1.2 เนื้อสันใน(filet/tenderloin)</p>  <p>tenderloin / filet</p>	<p>2.เนื้อสันใน</p> 	
<p>2.พันท้อง (flank)</p> 	<p>2.เนื้อพันท้อง</p> 	
<p>2.1เนื้อ(bavette)/เนื้อพิเศษ B (F1)</p>	<p>2.1เนื้อชายท้อง</p>	

สหกรณ์ 1 และสหกรณ์ 2	สหกรณ์ 3
<p data-bbox="566 244 821 276">สหกรณ์ 1 และสหกรณ์ 2</p>  <p data-bbox="598 435 785 471">"bavette" (F1)</p> <p data-bbox="370 480 737 517">2.2 เนื้อใบวัว(flank)/เนื้อพิเศษ F (F2)</p>  <p data-bbox="614 662 753 698">flank (F2)</p> <p data-bbox="370 707 593 743">2.3 เนื้อแดง (G-meat)</p>  <p data-bbox="657 911 737 934">G-meat</p>	<p data-bbox="1157 244 1252 276">สหกรณ์ 3</p>  <p data-bbox="1040 480 1177 517">2.2 ใบวัวสเต็ก</p>  <p data-bbox="1082 707 1337 743">2.3 เนื้อแดง (Lean meat)</p> 
<p data-bbox="370 948 737 984">3. สะโพกบน หรือพับใน (top round)</p> 	<p data-bbox="1040 948 1152 984">3. สะโพกใน</p> 
<p data-bbox="370 1129 593 1165">4. เนื้อหางตะเข้ (triptip)</p>	<p data-bbox="705 1129 922 1165">4. เนื้อหางตะเข้ (A23)</p>
 <p data-bbox="667 1329 762 1351">Tritip (A23)</p>	<p data-bbox="1200 1138 1216 1161">-</p>
<p data-bbox="370 1365 801 1401">5. สะโพกล่างหรือพับนอก (bottom round)</p> <p data-bbox="370 1410 657 1446">5.1 เนื้อหมอน (eye round)</p>  <p data-bbox="609 1569 782 1592">เนื้อหมอน (eye round)</p> <p data-bbox="370 1601 641 1637">5.2 เนื้อพับนอก (flat) (B3)</p>  <p data-bbox="651 1782 746 1828">เนื้อพับนอก (flat)</p>	<p data-bbox="1136 1365 1279 1401">5. สะโพกนอก</p> 
<p data-bbox="370 1891 715 1927">6. เนื้อลูกมะพร้าว (knuckle) (B2)</p>	<p data-bbox="1120 1891 1295 1927">6. เนื้อลูกมะพร้าว</p>

สหกรณ์ 1 และสหกรณ์ 2	สหกรณ์ 3
 <p>Knuckle (B2)</p>	
<p>7.เนื้อสันสะโพก (sirloin)</p>  <p>Sirloin (A2)</p>	<p>7.เนื้อสันสะโพก (sirloin)</p> 
<p>8.เนื้อปลีน้อง (heel meat)/เนื้อแอร์เฟอร์ (D7)</p> 	
<p>9.เนื้อน่องหลัง (hind shank)/เนื้อน่อง/ชาลาย(D1)</p> 	

### 1.3 ระบบบัญชีต้นทุนการผลิตโคขุนของสหกรณ์

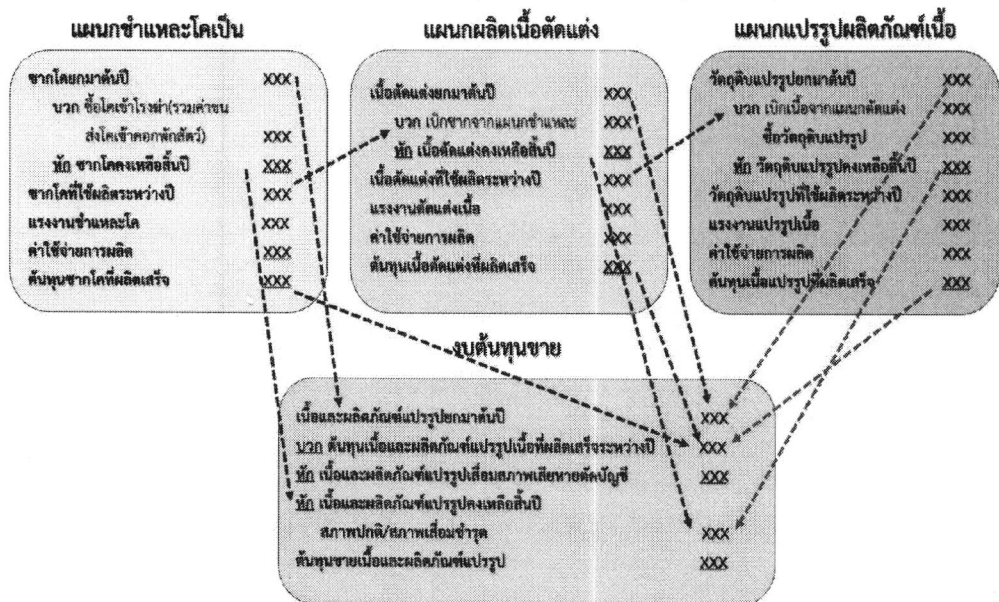
ระบบบัญชีต้นทุนธุรกิจแปรรูปผลิตภัณฑ์ผลการเกษตรและการผลิตสินค้า ประเภทโคขุน เมื่อพิจารณาจากกระบวนการผลิตสินค้าระบบบัญชีต้นทุนที่เหมาะสมกับการแปรรูปโคขุนจะเป็นวิธีต้นทุนช่วงหรือวิธีต้นทุนกระบวนการ (Process Costing Method) ซึ่งใช้ในกิจการที่มีการผลิตสินค้าจำนวนมาก ลักษณะการผลิตจะต่อเนื่องกันจากแผนกหนึ่งไปอีกแผนกหนึ่ง การบันทึกต้นทุนการผลิตจะบันทึกแต่ละแผนกตามวิธีการผลิต การคิดต้นทุนผลิตภัณฑ์ หรือการสะสมต้นทุนใช้วิธีการบัญชีต้นทุนรวม เป็นการสะสมต้นทุนทั้งหมด ได้แก่ ต้นทุนวัตถุดิบทางตรง ค่าแรงงานทางตรง และค่าใช้จ่ายในการผลิตเข้าเป็นต้นทุนของผลิตภัณฑ์ ซึ่งเป็นวิธีการที่สอดคล้องกับหลักการบัญชีที่ยอมรับกันเป็นการทั่วไป

ปัจจุบันสหกรณ์ใช้คอมพิวเตอร์ประมวลผลข้อมูลการบันทึกบัญชีดังนั้นวิธีการบันทึกบัญชีเกี่ยวกับสินค้าคงเหลือควรเป็นวิธีต่อเนื่อง (Perpetual Inventory Method) เนื่องจากให้ข้อมูลทางบัญชีที่เป็นประโยชน์ในการตัดสินใจได้เร็วกว่าวิธีสินค้าคงเหลือ ณ วันสิ้นงวด (Periodic Inventory method) กล่าวคือของคงเหลือไม่ว่าจะเป็นวัตถุดิบ งานระหว่างทำ และสินค้าสำเร็จรูป จะบันทึกบัญชีดังกล่าวเป็นสินทรัพย์ทุกครั้งที่เบิกไปเพื่อใช้หรือเพื่อขาย จะมีการบันทึกต้นทุนที่ใช้เป็นบัญชีวัตถุดิบใช้ไป ถ้าเป็นการเบิกวัตถุดิบ และบัญชีต้นทุนขายกรณีที่มีการขายสินค้า

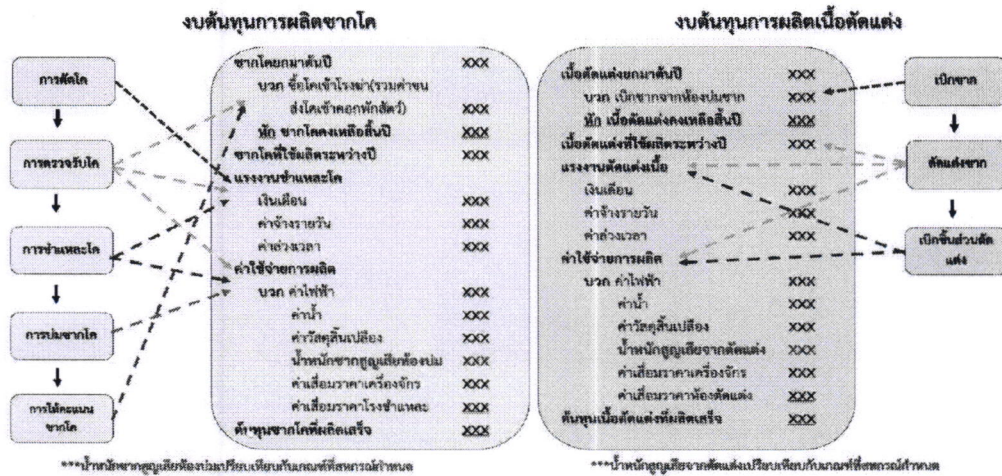
ส่วนวิธีการคำนวณต้นทุนต่อหน่วยเทียบเท่าที่เหมาะสมกับการแปรรูปโคคือวิธีต้นทุนถัวเฉลี่ย (Average Costing Method) เป็นวิธีที่รวมต้นทุนยอดยกมาของงานระหว่างทำนำมา รวมกับต้นทุนที่เกิดขึ้นในงวดปัจจุบันไม่มีการแยกต้นทุน วิธีนี้ต้นทุนแต่ละประเภท ได้แก่ วัตถุดิบ ค่าแรง และค่าใช้จ่ายการผลิต รวมทั้งต้นทุนที่รับโอนมาจากแผนกก่อน จะนำมารวมกับต้นทุนแต่ละประเภทที่

เกิดขึ้นในงวดปัจจุบัน ต้นทุนต่อหน่วย เป็นต้นทุนสะสมต่อหน่วยเทียบเท่าที่คำนวณใหม่เป็นตัวเลขเดียวที่ใช้คำนวณต้นทุนหน่วยที่โอนให้แผนกต่อไปหรือสินค้าสำเร็จรูป

ทั้งนี้ตามวิธีการผลิตมี 3 แผนกหลัก คือ แผนกชำแหละโค แผนกตัดแต่ง และแผนกแปรรูปผลิตภัณฑ์ กล่าวคือแผนกชำแหละโค ทำหน้าที่ผลิตซากโคอ่อนส่งเข้าห้องบ่มซากเมื่อครบกำหนดบ่มซากจะได้ผลิตภัณฑ์ที่เรียกว่า ซากโคเย็น โดยเริ่มคำนวณสะสมต้นทุนการผลิตตั้งแต่กระบวนการคัดโค การตรวจรับโค การชำแหละโค การบ่มซากและการให้คะแนนไขมันแทรกเพื่อคำนวณราคาซากเย็น เมื่อได้ซากโคเย็นที่พร้อมจำหน่ายขั้นต่อไปสหกรณ์จะโอนต้นทุนซากโคเย็นแต่ละซากให้แก่แต่ละแผนกดำเนินการต่อไปคือ กรณีถ้าขายทั้งซากจะเบิกสินค้าออกจากคลังสินค้าโอนรับรู้เป็นสินค้าสำเร็จรูป ถ้าขายเป็นชิ้นส่วนย่อย ๆ จะส่งต่อซากโคเย็นให้แผนกตัดแต่งซากผลิตเป็นผลิตภัณฑ์เนื้อแต่ละชนิด ในขณะเดียวกันผลิตภัณฑ์เนื้อที่ได้จากแผนกตัดแต่งสหกรณ์ยังส่งต่อไปแผนกแปรรูปผลิตภัณฑ์ ผลิตเป็นผลิตภัณฑ์ใหม่ เช่น เนื้อเสียบไม้ ลูกชิ้น เนื้อตากแห้ง เป็นต้น ซึ่งสามารถแสดงความเชื่อมโยงการโอนต้นทุนในแต่ละแผนกของกระบวนการผลิตเนื้อโคขุนและผลิตภัณฑ์แปรรูปเนื้อโคขุนได้ ดังนี้



แต่ในกรณีที่ลูกค้าซื้อซากโคยกซากนั้น ซากโคที่ครบกำหนดบ่มซาก 7 วันจะถือเป็นสินค้าที่ผลิตเสร็จจากการผลิตของแผนกชำแหละ จะโอนสินค้าดังกล่าวเข้าคลังสินค้าทางบัญชีเมื่อได้รายงานการผลิตจะบันทึกโอนปิดบัญชีซากโคระหว่างผลิตไปบัญชีสินค้าสำเร็จรูป ซึ่งสามารถสรุปความสัมพันธ์ระหว่างงบต้นทุนการผลิตซากโคกับงบต้นทุนการผลิตเนื้อตัดแต่ง ได้ดังภาพต่อไปนี้



## 2. การศึกษาการประเมินความเสี่ยงจากการดำเนินธุรกิจแปรรูปโคขุน

### 2.1 ผลการประเมินความเสี่ยงสืบเนื่อง

2.1.1 สหกรณ์เน้นขายเฉพาะตลาดภายในประเทศปัจจุบันผู้ผลิตเนื้อโคขุนคุณภาพสูงในประเทศเพิ่มมากขึ้นมีการแข่งขันสูง อาจเกิดความเสี่ยงทำให้ยอดขายของสหกรณ์ลดลง หรือสหกรณ์ต้องเพิ่มค่าใช้จ่ายในธุรกิจเพื่อเพิ่มส่วนแบ่งการตลาด

2.1.2 รัฐสนับสนุนเงินอุดหนุนก่อสร้างโรงฆ่าและมาตรฐานสากล การขยายขนาดโรงฆ่าและสิ่งที่ตามมาคือกำลังการผลิตที่มากขึ้น ยอดขายมากขึ้น สหกรณ์ต้องยื่นภาษีให้ถูกต้องตามหลักเกณฑ์

2.1.3 การมีสำนักงานมากกว่าหนึ่งสาขาที่ทำการตัดแต่งเนื้อโดยไม่มีการควบคุมอาจเกิดการทุจริตในกระบวนการเนื้อตัดแต่ง

2.1.4 นโยบายเพิ่มโรงฆ่าและและปริมาณชำแหละโคขุน อาจเป็นช่องทางหาผลประโยชน์ทับซ้อนจากนโยบาย

2.1.5 ขาดการประเมินความขัดแย้งทางผลประโยชน์ของคณะกรรมการและฝ่ายจัดการ แสวงหาผลประโยชน์จากตำแหน่งที่มีอำนาจในสหกรณ์

2.1.6 มีผังโครงสร้างการบริหารงานสหกรณ์ชัดเจนแต่จำนวนบุคลากรมากเกินไปจนเป็นส่งผลให้ค่าใช้จ่ายในการดำเนินงานสูง

2.1.7 มีการนำเทคโนโลยีมาใช้จัดทำรายงานทางการเงินแต่ไม่นำเข้ารายงานต่อที่ประชุมคณะกรรมการและไม่ให้ความสำคัญต่อการนำเสนอสรสรงานทางการเงินมาใช้ประโยชน์ ส่งผลให้มีปิดข้อผิดพลาดรายงานทางการเงิน

2.1.8 คณะกรรมการขาดการติดตามและประเมินผลการควบคุมภายในที่สหกรณ์ กำหนดการควบคุมภายในขาดประสิทธิผล

2.2 ผลการประเมินความเสี่ยงจากการควบคุม สามารถระบุจุดอ่อนจากการควบคุมแต่ ละขั้นตอนได้ ดังนี้



### 2.2.1 การคัดโค

(1) บันทึกรายชื่อโคเข้าฆ่าและในโปรแกรมระบบฆ่าและโคตามข้อมูลที่เจ้าหน้าที่คัดโคแจ้ง โดยไม่มีการสอบถามข้อมูลรายชื่อโคที่คณะกรรมการลงพื้นที่คัดโคกับข้อมูลรับโคเข้าฆ่าแต่ละประจำวัน

(2) การคัดโคส่วนใหญ่อาศัยการประเมินด้วยสายตาและประสบการณ์จากผู้ประเมินขาดข้อมูลวิชาการประกอบ

(3) ไม่มีการสอบถามข้อมูลประวัติการขึ้นทะเบียนเกิดและประวัติการรักษากับหน่วยงานราชการที่เกี่ยวข้อง

### 2.2.2 การกำหนดราคาซื้อขายโค

(1) การประเมินเพื่อกำหนดราคาส่วนใหญ่อาศัยการประเมินด้วยสายตาและประสบการณ์จากผู้ประเมิน ขาดข้อมูลวิชาการประกอบ

(2) การให้ราคาซากพิเศษ อัตราปรับปรุง ทุนรักษาระดับ ขาดข้อมูลต้นทุนการผลิตประกอบการพิจารณา

(3) การให้ราคาเพิ่มโคแรกเกิด ขาดการสอบถามการรับรองข้อมูลสายพันธุ์จากหน่วยงานภายนอกสหกรณ์

(4) มีค่าใช้จ่ายเฉพาะธุรกิจแปรรูปสูง

### 2.2.3 การฆ่าและโคเป็น

(1) ขาดการสอบถามข้อมูลระหว่างจำนวนโคที่ฆ่าและจริง กับจำนวนโคที่แจ้งฆ่าต่อพนักงานท้องถิ่นและการเสียอากรการฆ่าสัตว์

(2) เจ้าหน้าที่ควบคุมคุณภาพ(QC) ไม่ทำหน้าที่ สอบทานจำนวนมาตรฐานสูญเสียจากการฆ่าแต่ละต่อตัว กับจำนวนสูญเสียที่บันทึกบัญชี

(3) การบันทึกข้อมูลน้ำหนักชิ้นส่วนต่างๆ นอกเหนือจากน้ำหนักซากของสหกรณ์ล่าช้าดำเนินการหลังวันฆ่าและ

(4) เจ้าหน้าที่ที่ลงฆ่าและโคทุกคน ได้รับส่วนแบ่งเป็นเศษเนื้อและเศษไขมันจากการฆ่าและทุกครั้ง

### 2.2.4 การจ่ายค่าซากโค

(1) เงินค่าซากโคที่สหกรณ์หักค่าอาหารสัตว์ไม่ได้ชำระตามใบเบิกอาหารสัตว์

(2) มีการรับเงินค่าซากโคโดยไม่มีการมอบอำนาจให้รับแทน

### 2.2.5 การเบิกซากเย็นเพื่อขายและตัดแต่ง

(1) การเบิกซากเย็นไม่เรียงลำดับก่อนหลังการฆ่าและ จัดเรียงไม่เป็นระบบ ซากฆ่าและวันเดียวกันถูกจัดเก็บคนละห้อง

(2) ซากที่เบิกบางซากไม่มีรหัสสินค้า

(3) เจ้าหน้าที่ควบคุมคุณภาพ(QC) ไม่ทำหน้าที่สอบทานตามมาตรฐานสูญเสียจากการตัดแต่งแต่ละชิ้น

(4) เจ้าหน้าที่ตัดแต่งสามารถซื้อเนื้อตัดแต่งและเศษไขมันจากการตัดแต่งได้

## 2.2.6 การขายเนื้อและผลิตภัณฑ์ลอยได้จากโคขุน และลูกหมักการค้า

- (1) กำหนดราคาขายมากกว่าหนึ่งราคา
- (2) พนักงานตัดแต่งสามารถเลือกซื้อเนื้อที่ตนเองตัดแต่งได้
- (3) บันทึกบัญชีรับรู้อย่างได้ขายเนื้อระหว่างสาขาในวันส่งสินค้า
- (4) จำหน่ายผลิตภัณฑ์ลอยได้จากการชำแหละและตัดแต่งโคขุน สหกรณ์ใช้

วิธีการประเมินราคาแต่มีผู้เสนอราคาขายเดิม ๆ

- (5) ลูกหมักเนื้อแต่ละรายมีระยะเวลาการชำระหนี้แตกต่างกัน
- (6) รับชำระหนี้ด้วยเช็คลงวันที่ล่วงหน้าเกินกว่าระยะเวลาที่ระเบียบสหกรณ์

กำหนด

## 2.3 การระบุปัจจัยเสี่ยง จากการดำเนินธุรกิจแปรรูปโคขุนของสหกรณ์ สามารถระบุปัจจัยเสี่ยงในแต่ละขั้นตอนได้ดังนี้

- (1) ตรวจรับโคเป็นไม่ตรงกับตารางคัดโค
- (2) โคชำแหละไม่ผ่านการตรวจโรคสัตว์
- (3) ชำแหละโคไม่ตรงตามข้อเท็จจริง
- (4) ชำระภาษีอากรไม่ครบถ้วน
- (5) บันทึกสิ่งสูญเสียดังกล่าวจากการชำแหละและตัดแต่งสูงเกินจริง
- (6) บันทึกรายได้การขายผลิตภัณฑ์รวมต่ำกว่าราคาซื้อขายตลาด
- (7) สินค้าเก่าเก็บ เสื่อมสภาพ
- (8) ณ วันสิ้นปีมีสินค้าขาดบัญชี
- (9) ตัดแต่งเนื้อราคาสูงให้เป็นไขมัน/กระดูก/เนื้อเศษเนื้อแล้วขายราคาต่ำ
- (10) ราคาซากไม่พอชำระหนี้ค่าอาหารสัตว์
- (11) รับเงินค่าซากโคโดยไม่มีการมอบอำนาจให้รับแทน
- (12) ประเมินราคาซากไม่ตรงตามข้อเท็จจริง
- (13) บันทึกรายได้ขายเนื้อเป็นเงินสดและเงินเชื่อไม่ตรงตามข้อเท็จจริง
- (14) ลูกหมักเนื้อค้างนาน

## 3. แนวทางการตรวจสอบบัญชีสหกรณ์ที่ดำเนินธุรกิจแปรรูปโคขุน

### 3.1 แนวการสอบบัญชี วงจรรายได้

- (1) แนวการสอบบัญชีการขายเนื้อโคขุนและลูกหมักเนื้อ
- (2) แนวการสอบบัญชีรายได้เฉพาะธุรกิจแปรรูปโคขุนและรายได้อื่น

### 3.2 แนวการสอบบัญชี วงจรค่าใช้จ่าย

- (1) แนวการสอบบัญชีต้นทุนซื้อโคเข้าแปรรูปและเจ้าหน้าที่ซากโค
- (2) แนวการสอบบัญชีต้นทุนการผลิตและการแปรรูปโคขุน
- (3) แนวการสอบบัญชีค่าใช้จ่ายเฉพาะธุรกิจแปรรูปโคขุนและค่าใช้จ่ายอื่น

### 3.3 แนวการสอบบัญชีตามรายการในงบการเงิน

แนวการสอบบัญชีสินค้าประเภทเนื้อคงเหลือและต้นทุนขายเนื้อ

### 3.4 การจัดทำกระดาษทำการ และสรุปผลข้อสังเกตจากการตรวจสอบ

เมื่อผู้สอบบัญชีได้ปฏิบัติงานตรวจสอบบัญชีเพื่อรวบรวมหลักฐานเกี่ยวกับธุรกิจแปรรูปโคขุนของสหกรณ์และบันทึกผลการตรวจสอบในกระดาษทำการเสร็จสิ้นแล้ว ผู้สอบบัญชีต้องสรุปผลการตรวจสอบว่าธุรกิจแปรรูปโคขุนของสหกรณ์ได้ปฏิบัติเป็นไปตามระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์และกฎหมายที่เกี่ยวข้อง การบันทึกบัญชี การแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินเป็นตามระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์และมาตรฐานการบัญชีกำหนดหรือไม่ ในช่วงเสร็จสิ้นการตรวจสอบ ผู้สอบบัญชีควรจัดทำกระดาษทำการเพื่อสรุปผลการตรวจสอบ โดยมีขั้นตอน ดังนี้

- (1) การตรวจสอบเหตุการณ์ภายหลังวันที่ในงบการเงินเกี่ยวกับธุรกิจแปรรูปโคขุน
- (2) การบันทึกผลการตรวจสอบและจัดทำกระดาษทำการ
- (3) การสอบทานความเพียงพอและเหมาะสมของหลักฐาน รวมทั้งการสรุปผลการ

ตรวจสอบ



ผลงาน เรื่อง แนวทางการจัดทำบัญชีต้นทุนการผลิตโคนมทดแทนฝูง กรณีศึกษาสหกรณ์โคนมในพื้นที่สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 5 สหกรณ์โคนมในจังหวัดนครราชสีมาและจังหวัดมหาสารคาม

โดย นายภาสกร เลหาวิช

ตามที่รัฐบาลมีนโยบายส่งเสริมให้สหกรณ์มีการผลิตน้ำนมดิบคุณภาพสูงและปลอดภัยต่อผู้บริโภค ส่งผลให้สมาชิกสหกรณ์ต้องพัฒนากระบวนการผลิตน้ำนมดิบ โดยการปรับปรุงฟาร์มและจัดหาโคสาวเพื่อทดแทนโคที่ใกล้ปลดระวาง ด้วยข้อจำกัดทางด้านขนาดฟาร์มและต้นทุนการเลี้ยงโคที่สูงขึ้นของสมาชิก ดังนั้นหลายสหกรณ์จึงได้จัดตั้งธนาคารโคนมทดแทนฝูงขึ้น เพื่อให้สมาชิกสหกรณ์โคนมบริหารจัดการโคนมของตนเองได้อย่างมีประสิทธิภาพ สามารถลดต้นทุนการผลิต ควบคู่กับการเพิ่มปริมาณและคุณภาพของน้ำนม การดำเนินโครงการนี้เริ่มตั้งแต่ปี 2559 ปัจจุบันมีการจัดตั้งธนาคารโคนมทดแทนฝูงทั้งหมด 8 แห่ง มีเกษตรกรเข้าร่วมโครงการทั้งหมด 553 ราย จำนวนโคตามโครงการ 1,712 ตัว โดยสหกรณ์ที่ดำเนินธุรกิจการเลี้ยงโคนมทดแทนฝูงจัดทำในลักษณะฟาร์มรวมบริหารโดยสหกรณ์ ตั้งแต่การรับฝากลูกโคและโครุ่นมาบริหารจัดการที่ฟาร์มกลางของสหกรณ์ มีการเลี้ยงดูตามหลักวิชาการให้อาหารที่เหมาะสมตามช่วงวัยของโค จนเติบโตเป็นโคสาวและต้องเป็นเวลาสามเดือน จึงจะให้สมาชิกมาไถ่ถอนคืนตามระเบียบข้อบังคับของสหกรณ์ ประกอบกับมาตรฐานการบัญชีที่ปรับปรุงใหม่ เรื่อง เกษตรกรรม ซึ่งได้กำหนดวิธีปฏิบัติทางบัญชีสำหรับสินทรัพย์ชีวภาพระหว่างช่วงเวลาการเจริญเติบโต การเสื่อมถอย การให้ผลิตผลและการขยายพันธุ์ วิธีการวัดมูลค่าเริ่มแรกของผลิตผลทางการเกษตร ณ จุดเก็บเกี่ยว

ผู้ศึกษาได้ลงพื้นที่ศึกษาข้อมูลการปฏิบัติงานของสหกรณ์ที่แปรรูปโคนมในพื้นที่สำนักงานตรวจบัญชีสหกรณ์ที่ 5 และสหกรณ์ในพื้นที่จังหวัดนครราชสีมาและจังหวัดมหาสารคาม โดยการรวบรวมข้อมูลจากเอกสารหลักฐานและการวิเคราะห์ข้อมูล ณ ที่ทำการของสหกรณ์ที่ดำเนินธุรกิจโคนมทดแทนฝูง 3 แห่ง เข้าสัมภาษณ์และสังเกตการณ์การปฏิบัติงานเจ้าหน้าที่ สัมภาษณ์ผู้สอบบัญชีและศึกษากระดาดทำ การใช้ข้อมูลสหกรณ์ที่เป็นกรณีศึกษาเพื่อเสนอแนะแนวทางการจัดทำบัญชีต้นทุนการผลิตโคนมทดแทนฝูงขึ้น ดังนี้

ผลการศึกษา

1. ข้อมูลทั่วไปสหกรณ์ที่ดำเนินกิจการโคนมทดแทนฝูง

	สหกรณ์ 1	สหกรณ์ 2	สหกรณ์ 3
1.สายพันธุ์โคนม	โฮลส์เตนฟริเซียนหรือพันธุ์ขาว - ดำ		
3.อายุโคที่คัด	อายุ 6 เดือน ถึง 1 ปี	อายุ 2 - 24 เดือน	อายุ 3 - 4 เดือน
4.น้ำหนักโคที่รับ	150 - 200 กิโลกรัม	73 - 403 กิโลกรัม	ตั้งแต่ 100 กิโลกรัมขึ้น
5.ราคารับซื้อ	กิโลกรัมละ 80 บาท	ต่ำกว่า180 กก./70บาท 180-230 กก./75บาท มากกว่า230กก./80บาท	กิโลกรัมละ 75 บาท

	สหกรณ์ 1	สหกรณ์ 2	สหกรณ์ 3
6.สถานที่เลี้ยง	คอกกลางของสหกรณ์		ไม่มีคอกกลางสหกรณ์ ใช้คอกสมาชิกที่รับจ้างเลี้ยง
7.ระยะเวลาการเลี้ยงโคนม	ประมาณ 1 ถึง 2 ปี	ขึ้นอยู่กับอายุโคที่รับเข้าและ ความสามารถในการผสมเทียม ทั้งนี้เลี้ยงไว้ไม่เกิน 2 ปี	ต้องตั้งท้องภายใน ไม่เกิน 15 เดือน นับแต่วันที่รับเข้าคอก
8.การจำหน่าย	แม่โคตั้งท้องได้ 3 เดือนและแม่โคคัตัดทิ้ง	- แม่โคตั้งท้อง 4 เดือน - แม่โคคัตัดทิ้ง	-แม่โคตั้งท้อง 3 - 4 เดือน และแม่โคคัตัดทิ้ง

## 2. แนวทางการจัดทำบัญชีต้นทุนการผลิตโคนมทดแทนฝูง

สหกรณ์ที่ใช้เป็นกรณีศึกษาทั้ง 3 แห่ง ใช้โปรแกรมระบบบัญชีแยกประเภทสำหรับสหกรณ์การเกษตรที่พัฒนาโดยกรมตรวจบัญชีสหกรณ์ในการบันทึกรายการบัญชี รวมทั้งการจัดทำงบการเงินและรายละเอียดประกอบงบการเงิน ซึ่งการจัดทำบัญชีต้นทุนการผลิตโคนมทดแทนฝูง จำเป็นต้องพิจารณาระบบการบันทึกของคงเหลือว่าควรเลือกใช้ระบบใด ซึ่งระบบของคงเหลือตามมาตรฐานการบัญชีมี 2 วิธีคือ ระบบบันทึกของคงเหลือแบบต่อเนื่อง (Perpetual Inventory) และระบบบันทึกของคงเหลือเมื่อสิ้นงวด (Periodic Inventory)

ทั้งนี้ตามระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ ว่าด้วยการบัญชีของสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร พ.ศ.2563 ข้อ 35 กำหนดให้สหกรณ์บันทึกบัญชีเกี่ยวกับสินค้าคงเหลือโดยใช้วิธีการบันทึกบัญชีสินค้าคงเหลือเมื่อวันสิ้นปีทางบัญชี (Periodic Inventory) และให้จัดทำทะเบียนคุมสินค้าทุกครั้งที่มีการซื้อและขายสินค้า วิธีบันทึกของคงเหลือวิธีนี้จะทราบของคงเหลือ รวมทั้งต้นทุนการผลิตได้ก็ต่อเมื่อมีการตรวจนับ ณ วันสิ้นปี

การดำเนินธุรกิจเลี้ยงสัตว์เพื่อขาย (โรงโคนมทดแทนฝูง) ของสหกรณ์นั้น ผู้จัดทำผลงานได้ศึกษาข้อมูลการดำเนินธุรกิจดังกล่าวกับระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 2 เรื่อง สินค้าคงเหลือ และตามมาตรฐานการบัญชีฉบับที่ 41 เรื่อง เกษตรกรรม เพื่อพิจารณาวิธีการบันทึกบัญชีการรับรู้รายการและการวัดมูลค่าแม่โคแต่ละชนิดซึ่งประกอบด้วย แม่โครีดนม แม่โคแห้งนม แม่โคทดแทนฝูง และแม่โคคัตัดทิ้ง ให้สอดคล้องกับระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์และมาตรฐานการบัญชี ซึ่งพิจารณาโคนมทดแทนฝูง (โคนมที่ยังไม่พร้อมให้น้ำนม) ที่สหกรณ์รับซื้อจากสมาชิกและนำมาเลี้ยงที่โรงเรือนโคนมทดแทนฝูง เข้าหลักเกณฑ์ของการบันทึกรายการเป็นสินค้าคงเหลือหรือบันทึกเป็นสินทรัพย์ชีวภาพนั้น เนื่องจากระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ ว่าด้วย การบัญชีของสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร พ.ศ. 2563 ยังไม่ได้กำหนดวิธีปฏิบัติทางบัญชีการรับรู้มูลค่าแรกเริ่ม และการวัดมูลค่า ณ วันสิ้นปีเกี่ยวกับการดำเนินการเรื่องโคนมทดแทนฝูงไว้เป็นการเฉพาะจึงจำเป็นต้องศึกษามาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้องต่อไป

ผลจากการศึกษาสรุปผลว่า วัตถุประสงค์ของการดำเนินธุรกิจเลี้ยงสัตว์เพื่อขายของสหกรณ์ก็เพื่อการผลิตแม่โคสาวตั้งท้อง 3 - 4 เดือน ขายคืนให้กับสมาชิกและผู้สนใจ ดังนั้นตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 เรื่อง เกษตรกรรม จึงต้องใช้จุดเก็บเกี่ยวผลผลิตผลการเกษตรเป็นจุดแยก

แม่โคที่เป็นสินทรัพย์ชีวภาพออกจากแม่โคที่เป็นผลผลิตผลการเกษตรธุรกิจเลี้ยงสัตว์เพื่อขายของสหกรณ์ คือ จุดที่แม่โคตั้งท้องได้ 3 เดือนขึ้นไปซึ่งตามมาตราฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 เรียกแม่โคตั้งท้องว่า “ผลผลิตการเกษตร” ซึ่งจะถือเป็นสินค้าสำเร็จรูปของธุรกิจเลี้ยงสัตว์เพื่อขาย

#### การบันทึกบัญชีรายการแม่โคสาวทดแทนฝูง

เมื่อซื้อแม่โคสาวเข้าโรงโคทดแทนฝูง ให้บันทึกในราคาที่ซื้อแม่โครวมถึงค่าใช้จ่ายต่าง ๆ ที่ได้จ่ายไปเพื่อให้ได้แม่โคสาวมา บวกกับต้นทุนการเลี้ยง ซึ่งประกอบด้วยวัตถุดิบทางตรงที่ใช้ในการเลี้ยง ค่าแรงงานทางตรงในการเลี้ยง และค่าใช้จ่ายอื่น ๆ เกี่ยวกับการเลี้ยงจนเป็นแม่โคตั้งท้อง

ณ วันสิ้นปีทางบัญชีของสหกรณ์หากแม่โคยังไม่ตั้งท้อง ถือว่าเป็น “สินค้าชีวภาพระหว่างพัฒนา โคนมทดแทนฝูง” และเนื่องจากระยะเวลาวงจรการผลิตโคนมทดแทนฝูง ตั้งแต่เริ่มเลี้ยงจนถึงโคตั้งท้องเกินกว่า 1 ปี ดังนั้นการแสดงรายการสินค้าชีวภาพระหว่างพัฒนาจึงแสดงรายการภายใต้สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน

#### การวัดมูลค่าคงเหลือแม่โคสาวทดแทนฝูง

ณ วันสิ้นปี ถ้าสหกรณ์ยังไม่ได้จำหน่ายแม่โคที่ยังไม่ตั้งท้อง หรือ “สินค้าชีวภาพระหว่างพัฒนา โคนมทดแทนฝูง” ก็ต้องรับรู้รายการเป็นสินค้าชีวภาพระหว่างพัฒนาคงเหลือของสหกรณ์ ซึ่งต้องวัดมูลค่าคงเหลือตามมาตราฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 เรื่อง เกษตรกรรม ซึ่งทำได้ 2 วิธี ดังนี้

(ก) ด้วยวิธีวัดมูลค่ายุติธรรม หักต้นทุนในการขาย (ค่าขนส่ง / นายหน้า) โดยมูลค่ายุติธรรมแม่โคสาวแบ่งเป็นกลุ่มตามอายุที่ตลาดใช้เป็นเกณฑ์ในการกำหนดราคา

ณ วันที่ซื้อโคนมเข้ามา และ ณ วันสิ้นปีทางบัญชี ให้สหกรณ์รับรู้การเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายในบัญชี “กำไร (ขาดทุน) จากการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย” และเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับสินค้าชีวภาพระหว่างพัฒนาในหมายเหตุประกอบงบการเงินทุกครั้ง

(ข) กรณีไม่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมหรือต้นทุนของสินทรัพย์ได้อย่างน่าเชื่อถือ สินทรัพย์ชีวภาพระหว่างพัฒนาต้องวัดมูลค่าด้วยราคาทุนหักค่าเสื่อมพันธุ์สะสม - โคนมทดแทนฝูง

ค่าเสื่อมพันธุ์แม่โคทดแทนฝูง จะคำนวณจากต้นทุนการเลี้ยงสะสมของแม่โคทดแทนฝูง หักด้วยมูลค่าขายของโคเมื่อถูกคัตทิ้ง (กรณีเสื่อมสภาพ) หารด้วยอายุการใช้ผสมเทียม ดังนี้

ค่าเสื่อมพันธุ์แม่โคทดแทนฝูง =  $\frac{\text{ต้นทุนเลี้ยงแม่โคทดแทนฝูงสะสม} - \text{มูลค่าคัตทิ้งแม่โค} \times \text{จำนวนครั้งที่ผสมเทียม}}{\text{จำนวนครั้งสูงสุดที่สามารถผสมเทียม}}$

การเป็นสัตว์ครั้งแรกหลังคลอดของแม่โค ในลักษณะการเลี้ยงที่ดีและถูกต้องจะเกิดภายใน 42 วันหลังคลอด หรือ 1 เดือนครึ่ง หลักการของธุรกิจเลี้ยงสัตว์เพื่อขายโคนมทดแทนฝูงของสหกรณ์ส่วนใหญ่กำหนดระยะเวลาเลี้ยงไว้ไม่เกิน 15 เดือนนับแต่วันที่รับโคเข้าคอกกลาง ดังนั้นจำนวนครั้งสูงสุด ที่สามารถผสมเทียม คือ จำนวนครั้งสูงสุดที่แม่โคสาวสามารถผสมเทียมเพื่อผลิตลูกโคได้โดยเฉลี่ยสูงสุด 10 ครั้ง เกินกว่านี้โอกาส ไม่ตั้งท้องมีสูงต้องคัตทิ้ง

มูลค่าแม่โคคัตทิ้ง ควรใช้ราคาซื้อขายที่น่าเชื่อถือซึ่งอาจอ้างอิงราคา ตามประกาศกรมปศุสัตว์ เรื่อง บัญชีราคาจำหน่ายสัตว์พันธุ์คัตออก สัตว์คัตออก

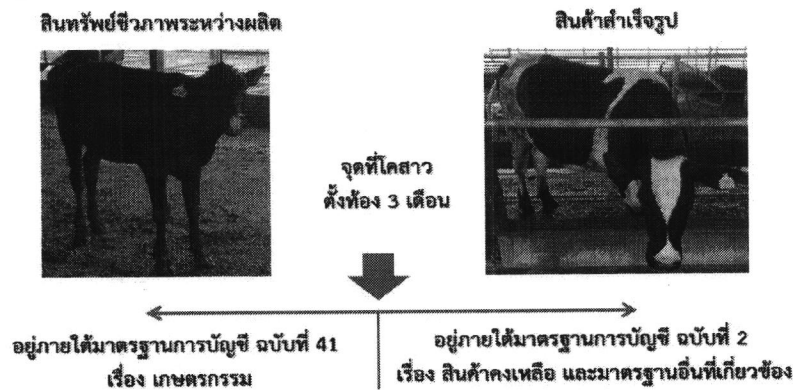
### การบันทึกบัญชีรายการแม่โคตั้งท้อง 3 - 4 เดือน

เมื่อแม่โคตั้งท้องได้ 3 เดือนตามวัตถุประสงค์การดำเนินธุรกิจเลี้ยงโคนมทดแทนฝูง เพื่อขายให้สมาชิก รายการบัญชีสินค้าชีวภาพระหว่างพัฒนา - โคนมทดแทนฝูง จะถูกปิดบัญชีแล้วโอนต้นทุนการผลิตทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับการเลี้ยงแม่โคตั้งท้อง ไปบันทึกเป็น “สินค้าชีวภาพสำเร็จรูป - โคนมตั้งท้อง” โดยแสดงรายการในงบต้นทุนขาย ของธุรกิจเลี้ยงสัตว์เพื่อขาย

### การวัดมูลค่าคงเหลือแม่โคตั้งท้อง

กรณี ณ วันสิ้นปี ถ้าสหกรณ์ยังไม่ได้จำหน่ายแม่โคตั้งท้อง ก็ต้องรับรู้รายการเป็นสินค้าชีวภาพประเภทสินค้าชีวภาพสำเร็จรูป - โคนมตั้งท้องคงเหลือ ซึ่งต้องวัดมูลค่าคงเหลือตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 2 เรื่อง สินค้าคงเหลือ ด้วยราคาทุนหรือมูลค่าสุทธิที่ได้รับแล้วแต่มูลค่าใดจะต่ำกว่า โดยแสดงรายการเป็นสินทรัพย์หมุนเวียนในงบแสดงฐานะการเงิน มูลค่าสุทธิที่ได้รับ หมายถึง ราคาโดยประมาณที่คาดว่าจะขายได้ตามลักษณะการประกอบธุรกิจตามปกติ หักด้วยประมาณการต้นทุนในการผลิตสินค้านั้นให้เสร็จและต้นทุน ที่จำเป็นต้องจ่ายไปเพื่อให้ขายสินค้านั้นได้

เพื่อให้เห็นภาพของวิธีปฏิบัติในการบันทึกบัญชีธุรกิจเลี้ยงสัตว์เพื่อขาย โคนมทดแทนฝูง ให้สอดคล้องกับมาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้องกับสินค้าคงเหลือและเกษตรกรรม ขอแสดงเป็นรูปภาพอธิบายมาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้อง ดังนี้



ภาพที่ แสดงการเปรียบเทียบมาตรฐานการบัญชีที่เกี่ยวข้อง

### การบันทึกบัญชีรายการแม่โครีดนม

กรณีสมาชิกไม่ซื้อคินและสหกรณ์ไม่ขายโคนมตั้งท้อง แต่เก็บไว้เป็นโครีดนมของสหกรณ์แม่โครีดนม รายการบัญชีสินค้าชีวภาพสำเร็จรูป - โคนมตั้งท้อง จะถูกปิดบัญชีแล้วโอนต้นทุนการผลิตทั้งหมด ที่เกี่ยวข้องกับการเลี้ยงแม่โคตั้งท้องจนกระทั่งตกคู่พร้อมให้น้ำนม เช่น อาหาร ยาและเวชภัณฑ์ ค่าเสื่อมราคาโรงเรือน เป็นต้น ไปบันทึกเป็น “แม่โครีดนม” แสดงรายการเป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนในงบแสดงฐานะการเงิน ถือเป็นสินทรัพย์ชีวภาพที่ให้ผลผลิต

### การวัดมูลค่าคงเหลือแม่โครีดนม

ณ วันสิ้นปีสหกรณ์ต้องวัดมูลค่าคงเหลือตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 เรื่อง เกษตรกรรม ซึ่งทำได้ 2 วิธี ดังนี้

(ก) ด้วยวิธีวัดมูลค่ายุติธรรม หักต้นทุนในการขาย (ค่าขนส่ง / นายหน้า) โดยมูลค่ายุติธรรม แม่โคสาวแบ่งเป็นกลุ่มตามอายุที่ตลาดใช้เป็นเกณฑ์ในการกำหนดราคา

ณ วันที่รับโอนจากคอกกลางโคนมทดแทนฝูงเข้าคอกรีดน้ำนม และ ณ วันสิ้นทางบัญชี ให้สหกรณ์รับรู้การเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายในบัญชี “กำไร (ขาดทุน) จากการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย” และเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับสินค้าชีวภาพระหว่างพัฒนาในหมายเหตุประกอบงบการเงินทุกครั้ง

(ข) กรณีไม่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมหรือต้นทุนของสินทรัพย์ได้อย่างน่าเชื่อถือ แม่โครีดนมต้องวัดมูลค่าด้วยราคาทุนหักค่าเสื่อมพันธุ์สะสม - แม่โครีดนม

การคำนวณค่าเสื่อมราคาตามอายุการใช้งาน การคิดค่าเสื่อมราคาแม่โคนมจะเริ่มในปีแรกที่แม่โคให้ลูกโคตัวแรก ซึ่งอายุของโคนมเมื่อคลอดลูกตัวแรกคือในปีที่ 3 ต่อจากนั้นจะให้ให้น้ำนมต่อไปเป็นเวลา 305 วัน หรือประมาณ 10 เดือน ช่วงเวลานี้เป็นช่วงเวลาให้น้ำนมช่วงที่ 1 ผลสรุปจากการวิจัยทางการเกษตรพบว่าช่วงเวลาการให้น้ำนมโดยเฉลี่ยของโคนมพันธุ์ผสมอยู่ในช่วง 5 – 7 ปี ดังนั้นค่าเสื่อมพันธุ์แม่โคนม จะคำนวณจากมูลค่าของแม่โคนมที่ให้น้ำนม หักด้วยมูลค่าขายของโคเมื่อถูกคัตทิ้ง (กรณีเสื่อมสภาพ) ทหารด้วยช่วงเวลาให้น้ำนม ดังนี้

$$\text{ค่าเสื่อมพันธุ์แม่โครีดนมต่อปี} = \frac{\text{ต้นทุนเลี้ยงแม่โครีดนมสะสม} - \text{มูลค่าคัตทิ้งแม่โค}}{\text{ช่วงเวลาที่แม่โคให้น้ำนม}}$$

อายุการให้ผสมเทียม คือ ช่วงระยะเวลาที่แม่พันธุ์โคสามารถใช้ทำการผสมพันธุ์เพื่อผลิตลูกโคได้ โดยเฉลี่ยประมาณ 10 ปี

#### **การบันทึกบัญชีรายการแม่โคคัตทิ้ง**

กรณีที่โคนมทดแทนฝูงในคอกกลางไม่ตั้งท้องภายใน 15 เดือนนับแต่สหกรณ์รับโอนมันน้ำนมเข้าคอกกลาง สินค้าชีวภาพระหว่างพัฒนา - โคนมทดแทนฝูง จะถูกปิดบัญชีแล้วโอนต้นทุนการผลิตทั้งหมดที่เกี่ยวข้องกับการเลี้ยงแม่โคที่ไม่ตั้งท้อง ไปบันทึกเป็น “แม่โคคัตทิ้ง” แสดงรายการเป็นสินทรัพย์ไม่หมุนเวียนใน งบแสดงฐานะการเงิน ถือเป็นสินทรัพย์ชีวภาพระหว่างพัฒนาที่ไม่ให้ผลผลิต

#### **การวัดมูลค่าคงเหลือแม่โคคัตทิ้ง**

ณ วันสิ้นปีสหกรณ์ต้องวัดมูลค่าคงเหลือตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 41 เรื่อง เกษตรกรรม ซึ่งทำได้ 2 วิธี ดังนี้

(ก) ด้วยวิธีวัดมูลค่ายุติธรรม หักต้นทุนในการขาย (ค่าขนส่ง / นายหน้า) โดยมูลค่ายุติธรรม แม่โคสาวแบ่งเป็นกลุ่มตามอายุที่ตลาดใช้เป็นเกณฑ์ในการกำหนดราคา

ณ วันที่รับโอนจากคอกกลางโคนมทดแทนฝูงเพื่อคัตทิ้ง และ ณ วันสิ้นทางบัญชีให้สหกรณ์รับรู้การเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายในบัญชี “กำไร (ขาดทุน) จากการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย” และเปิดเผยข้อมูลที่เกี่ยวข้องกับสินค้าชีวภาพระหว่างพัฒนาในหมายเหตุประกอบงบการเงินทุกครั้ง

(ข) กรณีไม่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมหรือต้นทุนของสินทรัพย์ได้อย่างน่าเชื่อถือ แม่โคคัตทิ้งต้องวัดมูลค่าด้วยราคาทุนหักค่าเสื่อมราคาสะสมและผลขาดทุนจากการด้อยค่า

อนึ่ง ค่าอาหารและยาที่เบิกใช้สำหรับโคทดแทนฝูงที่ยังใช้งานไม่ได้หรือแม่โครีดนมหรือแม่โคคัตทิ้งนั้น ต้องบันทึกสะสมไว้เป็นราคาทุนของโคแต่ละชนิดเพื่อใช้ในการคำนวณค่าเสื่อมราคาเมื่อเริ่มใช้งาน ดังนั้น ณ วันใช้งานได้หรือในวันสิ้นปี (แต่ยังใช้งานไม่ได้) พนักงานบัญชีจะต้องรวบรวม

ค่าอาหารและยาเฉพาะส่วนที่เบิกใช้กับโคนมแต่ละชนิด แล้วนำมาจัดทำใบโอนบัญชีเพื่อปรับปรุงตัวเลขจากบัญชีซื้ออาหารและยาโคนม ที่จัดเป็นต้นทุนการผลิตนั้นไปยังบัญชีสินค้าชีวภาพระหว่างพัฒนาโคนมทดแทนฝูง/แม่โครีดนม/แม่โคคัดทิ้งและแต่กรณี เพื่อสะสมค่าอาหารและยาดังกล่าวเข้าเป็นราคาทุนของโค โดยบันทึกในสมุดรายวันทั่วไป ดังนี้

เดบิต สินค้าชีวภาพระหว่างพัฒนา - โคนมทดแทนฝูง

แม่โครีดนม/แม่โคคัดทิ้ง (แล้วแต่กรณี)	XX	
เครดิต ซื้ออาหารโคนม		XX
ซื้อยาและเวชภัณฑ์โคนม		XX

และให้บันทึกมูลค่าที่ปรับปรุงบัญชีนั้นในทะเบียนแม่โครีดนม/แม่โคคัดทิ้งและค่าเสื่อมพันธุ์ด้วย

**การคำนวณต้นทุนการผลิต โคนมทดแทนฝูง** มีส่วนประกอบต้นทุนการผลิต 3 ส่วน คือ

(1) วัตถุดิบทางตรง คือ ต้นทุนของวัตถุดิบที่ใช้ในการเลี้ยงโคนม ได้แก่ โคนมสาวหย่านมที่ซื้อเข้าโรงโคทดแทนฝูง ค่าอาหารสัตว์ ค่ายาและเวชภัณฑ์ และค่าน้ำเชื้อผสมเทียม รวมทั้งค่าขนส่งเข้าอาหารสัตว์ ยาและเวชภัณฑ์

(2) ค่าแรงงานทางตรง คือ ต้นทุนของเงินเดือนและค่าจ้างแรงงานเจ้าหน้าที่ส่งเสริมสัตว์บาลที่ใช้ไปในการเลี้ยงโคนม

(3) ค่าใช้จ่ายในการผลิต คือ ต้นทุนในการเลี้ยงโคนมทั้งหมด ที่นอกเหนือจากวัตถุดิบทางตรงและค่าแรงงานทางตรง ได้แก่ ค่าเสื่อมโรงเรือนเลี้ยงโคนมทดแทนฝูง ค่าเสื่อมราคาโรงเก็บอาหารสัตว์ ค่าเสื่อมราคารถผสมและให้อาหาร TMR ค่าน้ำ ค่าไฟฟ้า ค่าน้ำมันเชื้อเพลิง ค่าวัสดุสิ้นเปลือง

**ต้นทุนการผลิตโคนมทดแทนฝูง**

วัตถุดิบทางตรง

สินค้าชีวภาพระหว่างพัฒนา - โคนมทดแทนฝูง ยกมา XX

ซื้อโคนมทดแทนฝูง XX

อาหารสัตว์ ยาและเวชภัณฑ์-โรงโคนมทดแทนฝูง ยกมา XX

บวก ซื้ออาหาร (กรณีไม่เบิกจากธุรกิจอื่น) XX

อาหารเบิกใช้ - โรงโคทดแทนฝูง(กรณีเบิกจากธุรกิจอื่น) XX

ซื้อยาและเวชภัณฑ์ (กรณีไม่เบิกจากธุรกิจอื่น) XX

ยาและเวชภัณฑ์เบิกใช้ โรงโคทดแทนฝูง(กรณีเบิกจากธุรกิจอื่น) XX

ค่าใช้จ่ายในการซื้อ XX

วัตถุดิบทางตรงที่มีไว้ใช้ XX

หัก สินค้าชีวภาพระหว่างพัฒนา - โคนมทดแทนฝูง ยกไป XX

อาหารสัตว์ ยาและเวชภัณฑ์ ยกไป XX XX

แรงงานทางตรง XX

ค่าใช้จ่ายในการผลิต XX

**ต้นทุนการผลิตโคนมทดแทนฝูง** XX

ก่อนคำนวณต้นทุนการผลิต ณ วันสิ้นปี ให้สหกรณ์ตรวจนับและตีราคาวัตถุดิบและสินค้าคงเหลือ ณ วันสิ้นปีบัญชี โดยต้องจัดให้มีการตรวจนับโคนมทดแทนฝูงคงเหลือ อาหารสัตว์คงเหลือ ยาและเวชภัณฑ์คงเหลือทั้งหมด น้ำเชื้อคงเหลือ โดยแต่งตั้งผู้ไม่มีหน้าที่เกี่ยวข้องกับการเก็บรักษาสินค้าเป็นกรรมการตรวจนับไม่น้อยกว่า 3 คน เพื่อทราบปริมาณและสภาพของโคนมทดแทนฝูงคงเหลือ ยาและเวชภัณฑ์คงเหลือ น้ำเชื้อผสมเทียมคงเหลือ ตามสภาพความเป็นจริง โดยใช้วิธีการที่เหมาะสม เช่น ตรวจนับ ตรวจวัด ชั่งน้ำหนัก เป็นต้น แล้วจัดทำใบตรวจนับสินค้าคงเหลือและวัตถุดิบคงเหลือ เปรียบเทียบรายการและจำนวนที่ตรวจนับได้กับยอดคงเหลือตามทะเบียนคุมสินค้า สำหรับการตีราคาวัตถุดิบและสินค้าคงเหลือให้สหกรณ์ตีราคาตามราคาทุนหรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่ราคาใดจะต่ำกว่าตามระเบียบนายทะเบียนสหกรณ์ ว่าด้วยการบัญชีของสหกรณ์และกลุ่มเกษตรกร พ.ศ. 2563

### **การปรับปรุงบัญชีและการปิดบัญชีประจำปี**

ให้สหกรณ์ตรวจนับและตีราคาวัตถุดิบและสินค้าคงเหลือ ณ วันสิ้นปีบัญชี คำนวณค่าเสื่อมราคาอาคารและอุปกรณ์ที่เกี่ยวข้องกับกิจกรรมการเกษตร (กรณีมีสินทรัพย์ชีวภาพ เช่น แม่โครีดนม แม่โคแห้งนมหรือแม่โคคัดทิ้งให้คิดค่าเสื่อมพันธุ์ด้วย) จากนั้นปิดบัญชีต่างๆ ที่เกี่ยวข้องกับการเลี้ยงโคนมระหว่างพัฒนา เช่น ค่าอาหาร ค่ายาและเวชภัณฑ์คงเหลือต้นงวดและปลายงวด ชื่อโคสาวทดแทนฝูง เบิกใช้อาหารสัตว์ เบิกใช้ ยาและเวชภัณฑ์ เบิกใช้น้ำเชื้อผสมเทียม เงินเดือนและค่าจ้างโรงโคทดแทนฝูง ค่าไฟฟ้าโรงโคทดแทนฝูง ค่าวัสดุใช้สิ้นเปลืองโรงโคทดแทนฝูง ค่าเสื่อมราคาทรัพย์สินในโรงโคทดแทนฝูง เข้าบัญชี “สินทรัพย์ชีวภาพระหว่างพัฒนา โคนมทดแทนฝูง”

เมื่อสิ้นค้าชีวภาพระหว่างพัฒนาโคนม พร้อมจำหน่ายเป็นโคตั้งท้อง ให้โอนบัญชี “สินทรัพย์ชีวภาพระหว่างพัฒนาโคนมทดแทนฝูง” เข้าบัญชี “สินค้าชีวภาพสำเร็จรูปโคนมตั้งท้อง”

### **การแสดงรายการและเปิดเผยข้อมูลในงบการเงิน**

การแสดงรายการและเปิดเผย ข้อมูลในงบการเงินสหกรณ์ต้องจัดทำให้เป็นไปตามรูปแบบและรายการที่นายทะเบียนสหกรณ์กำหนด แต่เนื่องจากคู่มือการจัดทำงบการเงินสหกรณ์ประเภทการเกษตร ร้านค้า บริการ และเครดิตยูเนียน นั้นไม่ได้มีตัวอย่างงบการเงินธุรกิจโคนมทดแทนฝูง จึงต้องแสดงรายการและการเปิดเผยข้อมูลในงบการเงินของสหกรณ์บางส่วนเฉพาะที่เพิ่มเติม ซึ่งต่อไปจะเป็นตัวอย่างการจัดทำงบการเงินของสหกรณ์ที่ดำเนินธุรกิจเลี้ยงสัตว์เพื่อขาย โคนมทดแทนฝูง ดังนี้

- (1) งบแสดงฐานะการเงิน
- (2) รายละเอียดกำไร (ขาดทุน) เฉพาะธุรกิจแปรรูปผลิตผลการเกษตรและการผลิตสินค้า
- (3) งบต้นทุนขาย/บริการ
- (4) งบต้นทุนการผลิต
- (5) หมายเหตุประกอบงบการเงิน

(1) งบแสดงฐานะการเงิน

สหกรณ์.....จำกัด  
งบแสดงฐานะการเงิน (บางส่วน)  
ณ วันที่.....

		ปี 25x2	ปี 25x1
	หมายเหตุ	บาท	บาท
<b>สินทรัพย์</b>			
<b>สินทรัพย์หมุนเวียน</b>			
สินค้าสำเร็จรูปคงเหลือ(โคนมตั้งท้อง)	X	XX	XX
...		XX	XX
รวมสินทรัพย์หมุนเวียน		XX	XX
<b>สินทรัพย์ไม่หมุนเวียน</b>			
สินทรัพย์ชีวภาพระหว่างพัฒนา-โคทดแทนฝูง	X	XX	XX
สินทรัพย์ชีวภาพ-แม่โครีดนมสุทธิ	X	XX	XX
สินทรัพย์ชีวภาพ-แม่โคแห้งนมสุทธิ	X	XX	XX
สินทรัพย์ชีวภาพ-แม่โคคัดทิ้งสุทธิ	X	XX	XX
...		XX	XX
รวมสินทรัพย์ไม่หมุนเวียน		XX	XX
<b>รวมสินทรัพย์</b>		<b>XX</b>	<b>XX</b>



(2) รายละเอียดกำไร (ขาดทุน) เฉพาะธุรกิจแปรรูปผลิตภัณฑ์เกษตรและการผลิตสินค้า

	ปี 25x2	ปี 25x1
	บาท	บาท
<b>แปรรูปผลิตภัณฑ์เกษตร</b>		
ประเภทเลี้ยงสัตว์เพื่อขาย(โคนมทดแทนฝูง)		
ขายโคนมตั้งท้อง	XXX	XX
ขายโคคัดทิ้ง	XXX	XX
...	XXX	XX
รวม	XXX	XX
หัก ต้นทุนขาย	XXX	XX
กำไร (ขาดทุน) ขั้นต้น	XXX	XX
<b>บวก รายได้เฉพาะธุรกิจ</b>		
รายได้ขายมูลโค	XXX	XX
รายได้ขายซากโค	XXX	XX
...	XXX	XX
กำไรจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายโคนมทดแทนฝูง	XXX	XX
รวมรายได้เฉพาะธุรกิจ	XXX	XX
<b>หัก ค่าใช้จ่ายเฉพาะธุรกิจ</b>		
ค่าใช้จ่ายในการขาย	XXX	XX
ค่าเสียหายจากโคทดแทนฝูงขาดบัญชี	XXX	XX
...	XXX	XX
ขาดทุนจากการเปลี่ยนแปลงมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายโคเนื้อขุน	XXX	XX
รวมค่าใช้จ่ายเฉพาะธุรกิจ	XXX	XX
กำไร (ขาดทุน) เฉพาะธุรกิจ	XXX	XX

(3) งบต้นทุนขาย / บริการ

สหกรณ์.....จำกัด  
งบต้นทุนขาย / บริการ (บางส่วน)  
ณ วันที่.....

	<u>ปี 25xx</u>	<u>ปี 25xx</u>
	<u>บาท</u>	<u>บาท</u>
ธุรกิจแปรรูปผลิตผลการเกษตรและการผลิตสินค้า		
แปรรูปผลิตผลการเกษตร		
ประเภทสัตว์เลี้ยงเพื่อขาย (โคนมตั้งท้อง)		
สินค้าคงเหลือ(โคนมตั้งท้อง) ต้นปี	XXX	XXX
บวก ต้นทุนการผลิต(โคนมตั้งท้อง)	XXX	XXX
รวม	XXX	XXX
หัก สินค้าคงเหลือ(โคนมตั้งท้อง) สิ้นปี	XXX	XXX
ต้นทุนขาย	XXX	XXX

(4) งบต้นทุนการผลิต

สหกรณ์.....จำกัด

งบต้นทุนการผลิต (บางส่วน)

สำหรับปีสิ้นสุดวันที่.....

ปี 25xx

ปี 25xx

บาท

บาท

ธุรกิจแปรรูปผลิตภัณฑ์เกษตรและการผลิตสินค้า

แปรรูปผลิตภัณฑ์ทางการเกษตร

สัตว์เลี้ยงเพื่อขาย

เลี้ยงโคนมตั้งท้องเพื่อขาย

วัตถุดิบทางตรง

สินค้าชีวภาพระหว่างพัฒนา - โคนมทดแทนฝูง ยกมา

xxx

xxx

อาหารสัตว์ ยาและเวชภัณฑ์-โรงโคนมทดแทนฝูง ยกมา

xxx

xxx

บวก ซื้อโคนม - โรงโคทดแทนฝูง

xxx

xxx

อาหารสัตว์ ยาและเวชภัณฑ์-โรงโคนมทดแทนฝูง

xxx

xxx

บวก อาหารเบิกใช้ - โรงโคทดแทนฝูง

xxx

xxx

ยาและเวชภัณฑ์เบิกใช้ - โรงโคทดแทนฝูง

xxx

xxx

วัตถุดิบทางตรงที่มีไว้ใช้

xxx

xxx

หัก อาหารสัตว์ ยาและเวชภัณฑ์ ยกไป

xxx

xxx

สินค้าชีวภาพระหว่างพัฒนา - โคนมทดแทนฝูง ยกไป

xxx

xxx

วัตถุดิบทางตรงใช้ไป

xxx

xxx

บวก เงินเดือนและค่าจ้างแรงงาน

xxx

xxx

บวก ค่าใช้จ่ายในการผลิต

- ค่าน้ำค่าไฟฟ้า

xxx

xxx

- ค่าน้ำมันเชื้อเพลิง

xxx

xxx

- ค่าเสื่อมราคา - เครื่องซังน้ำหนัก

xxx

xxx

- ค่าเสื่อมราคา - โรงเรือน

xxx

xxx

- ค่าเสื่อมราคา - โรงเก็บอาหารสัตว์

xxx

xxx

- ค่าเสื่อมราคา - รถมผสมอาหาร TMR

xxx

xxx

ต้นทุนการผลิต

xxx

xxx

(เงินเดือนและค่าจ้างแรงงาน ค่าใช้จ่ายในการผลิต จะต้องปันส่วนต้นทุนการเลี้ยงให้แม่โคแต่ละตัว)

(5) หมายเหตุประกอบงบการเงิน

สหกรณ์.....จำกัด

หมายเหตุประกอบงบการเงิน (บางส่วน)

สำหรับปีสิ้นสุดวันที่.....

1. สรุปนโยบายการบัญชีที่สำคัญ

- สินทรัพย์ชีวภาพสำเร็จรูป - โคนมตั้งท้อง วัดด้วยราคาทุน หรือมูลค่าสุทธิที่จะได้รับแล้วแต่มูลค่าใดจะต่ำกว่า และบันทึกเป็นมูลค่าสินค้าคงเหลือ ณ วันสิ้นปีทางบัญชี วิธีเข้าก่อนออกก่อน โดยโคนม ที่ตั้งท้องก่อนจะถูกขายออกไปก่อน

(กรณีสามารถวัดมูลค่ายุติธรรมหรือต้นทุนของสินทรัพย์ได้อย่างน่าเชื่อถือ)

- สินค้าชีวภาพระหว่างพัฒนา - โคนมทดแทนฝูง วัดด้วยมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย (ต้นทุน ส่วนเพิ่มที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการจำหน่ายสินทรัพย์ชีวภาพ) ผลกำไรหรือขาดทุนที่เกิดจากการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายบันทึกเป็นกำไรหรือขาดทุนประจำงวด

(กรณีไม่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมหรือต้นทุนของสินทรัพย์ได้อย่างน่าเชื่อถือ)

- สินค้าชีวภาพระหว่างพัฒนา - โคนมทดแทนฝูง วัดมูลค่าโคทดแทนฝูงด้วยมูลค่าด้วยราคาทุน หักค่าเสื่อมพันธุ์สะสม

(กรณีสามารถวัดมูลค่ายุติธรรมหรือต้นทุนของสินทรัพย์ได้อย่างน่าเชื่อถือ)

- สินทรัพย์ชีวภาพ - แม่โครีดนม/แม่โคแห้งนม/แม่โคคัดทิ้ง วัดด้วยวิธีมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขาย (ต้นทุนส่วนเพิ่มที่เกี่ยวข้องโดยตรงกับการจำหน่ายสินทรัพย์ชีวภาพ) โดยมูลค่ายุติธรรมแม่โครีดนม/แม่โคแห้งนม/แม่โคคัดทิ้ง แบ่งเป็นกลุ่มตามอายุที่ตลาดใช้เป็นเกณฑ์ในการกำหนดราคาผลกำไรหรือขาดทุนที่เกิดจากการเปลี่ยนแปลงในมูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายบันทึกเป็นกำไรหรือขาดทุนประจำงวด

(กรณีไม่สามารถวัดมูลค่ายุติธรรมหรือต้นทุนของสินทรัพย์ได้อย่างน่าเชื่อถือ)

- สินทรัพย์ชีวภาพ - แม่โครีดนม/แม่โคแห้งนม/แม่โคคัดทิ้ง วัดมูลค่าโคทดแทนฝูงด้วยมูลค่าด้วยราคาทุนหักค่าเสื่อมพันธุ์สะสม

xx. สิ้นทรัพย์ชีวภาพระหว่างพัฒนา - โคนมทดแทนฝูง

	ปี 25xx		ปี 25xx	
	บาท		บาท	
สิ้นทรัพย์ชีวภาพระหว่างพัฒนา - โคนมทดแทนฝูง				
มูลค่ายุติธรรม ณ วันต้นปี	xxx		xxx	
บวก <u>ซื้อเพิ่ม</u> ในระหว่างปี	xxx		xxx	
<u>หัก</u> คัดทิ้ง/โอนออกในระหว่างปี	xxx	xxx	xxx	xxx
<u>บวก/หัก</u> กำไร (ขาดทุน) จากการเปลี่ยนแปลง				
มูลค่ายุติธรรมหักต้นทุนในการขายโคนม		xxx		xxx
มูลค่ายุติธรรม ณ วันสิ้นปี		xxx		xxx
รวม		xxx		xxx

สินค้าชีวภาพระหว่างพัฒนา - โคนมทดแทนฝูง จำนวน ..... ตัว เป็นเงิน ..... บาท  
 อยู่ในระหว่างการเลี้ยงเพื่อผสมเทียม ณ วันสิ้นปีทางบัญชี ยังไม่พร้อมจำหน่ายเป็นโคตั้งท้อง แสดงด้วย  
 มูลค่ายุติธรรมหลังหักในการขายโคนม ซึ่งประมาณมูลค่ายุติธรรมคำนวณโดยเทียบเคียงกับมูลค่ายุติธรรม  
 ของโคนมตามสัดส่วนอายุโคนม ซึ่งเป็นราคาที่อ้างอิงจากราคาตลาดซื้อขายโคในพื้นที่ ณ วันสิ้นปีทางบัญชี